Zur Frage der Zulässigkeit gewerblicher Doppelbesteuerung nach dem Finanzausgleichsgesetz.

Auszug
aus einer Schrift zur Erlangung der juristischen Doktorwürde bei der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Schlesischen Friedrich Wilhelms-Universität in Breslau

vorgelegt von

Theodor Schmölders,
Referendar

1925.

Gedruckt mit Genehmigung
der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Breslau.

Berichterstatter: Prof. Dr. Heyer

Zur Frage der Zulässigkeit gewerblicher Doppelbesteuerung nach dem Finanzausgleichsgesetz.

Die Notwendigkeit, den infolge des Krieges ungeheuer gestiegenen Finanzbedarf des Reiches zu befriedigen, führte im Verein mit der grundlegenden Umgestaltung des innerpolitischen Verhältnisses zwischen dem Reich und den untergeordneten Gemeinwesen zu einer durchgreifenden Änderung des gesamten deutschen Steuersystems. Das erste Anrecht auf alle neu einzuführenden Steuerarten mußte dem Reich vorbehalten, die Ertragsfähigkeit der Reichssteuern mußte in erster Linie sichergestellt und die Länder und Gemeinden mußten demgegenüber auf die Steuergebiete minderer Bedeutung und auf die Beteiligung am Ertrage von Reichssteuern verwiesen werden. Diese Neuordnung des deutschen Steuersystems hat ihren Niederschlag in den Artikeln 8, S. 1; 11, Nr. 1; 12 Abs. 1, S. 1; 13 Abs. 1 der Reichsverfassung, in der Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. S. 1993) und vor allem in dem Landessteuergesetz vom 30. 3. 1920 (RGBl. S. 402) und dem aus ihm entstandenen Finanzausgleichsgesetz vom 2. 6. 1923 (RGBl. S. 494). Die infolge des Ueberganges der Hauptsteuergebiete auf das Reich in Ländern und Gemeinden alsbald eingetretene Finanznot hat nun zur Folge, daß häufig Länder und Gemeinden ihr „Steuererfindungsrecht" zu benutzen versuchen, um die ihren Besteuerungsbefugnissen gezogenen Grenzen zu erweitern und ihre Einnahmen durch Ausbau bestehender oder Einführung neuer Steuern zu vergrößern. Greifen sie hierbei auf solche Steuergebiete über, die bereits das Reich für sich in Anspruch genommen oder die es sich vorbehalten hat, oder dehnt ein Gemeinwesen die Besteuerung auf solche Personen oder Objekte aus, die bereits durch ein anderes Gemeinwesen in gleicher Weise besteuert werden, so kann es dadurch zu einer mehrfachen Belastung desselben Steuerpflichtigen mit Abgaben gleicher Art kommen, deren Zulässigkeit nicht in jedem Fall zweifelsfrei ist. Besonders auf dem Gebiete der Besteuerung von gewerblichen Unternehmungen hat die Frage der Zulässigkeit mehrfacher Besteuerung an Bedeutung mehr und mehr zugenommen. Von grundsätzlichem Interesse sind hier besonders zwei Fälle, die Inanspruchnahme desselben Steuerpflichtigen wegen des gleichen Tatbestandes entweder durch mehrere übergeordnete oder durch mehrere gleichgeordnete Steuergewalten.

Einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der Doppelbesteuerungen in jedem Falle ausschließt, gibt es nicht; die Unzulässigkeit mehrfacher Besteuerung muß vielmehr aus Gesetzesvorschriften hergeleitet werden. Nach dem FAG. dürfen die Länder einer Reichssteuer „g l e i c h a r t i g e" Abgaben nicht erheben; solche „gleichartigen" Steuern sind also in Zukunft rechtsungültig, ohne Rücksicht darauf, ob sie schon vor Einführung der Reichssteuer bestanden oder nicht. „Gleichartigkeit ist ein weiterer Begriff als „Gleichheit"; auf die äußeren Formen der Steuer kommt es dabei weniger an als auf die wesentlichen Begriffsmerkmale, die der Steuer ihre Eigenart verleihen. § 2 FAG. ist dahin auszulegen, daß, sofern nicht reichsgesetzlich ein anderes bestimmt ist, Steuergesetze der Länder und Steuerordnungen der Gemeinden wegen Gleichartigkeit mit einer Reichssteuer insoweit als rechtsungültig anzusehen sind, als sie der Besteuerung ganz oder teilweise die gleichen objektiven Tatbestandsmerkmale zu Grunde legen, die auch in dem Reichsgesetze die Grundlage für die Entstehung der Steuerpflicht bilden.

Es soll hier zunächst eine der umstrittensten Frage auf dem Gebiete der gewerblichen Doppelbesteuerung durch einander übergeordnete Steuergewalten geprüft werden: Liegt eine nach § 2 FAG. unzulässige mehrfache Besteuerung durch gleichartige Steuern vor, wenn der in einem gewerblichen Betriebe anfallende Ertrag eines Kapitals, welcher auch der Reichskapitalertragssteuer unterliegt, zusammen in und mit dem gesamten Ertrage des Gewerbebetriebes durch ein Land oder eine Gemeinde zur Gewerbesteuer herangezogen wird? Sowohl der Kommentar von Röttinger wie die Begründung zum Landessteuergesetz nimmt hier Gleichartigkeit an, letztere nimmt die Doppelbesteuerung mit Rücksicht auf die Aufrechterhaltung des Prinzips der Besteuerung an der Quelle bei der Kapitalertragssteuer in Kauf.

Der Steuertatbestand der Kapitalertagssteuer ist grundsätzlich die Tatsache, daß ein Kapital einen Ertrag abwirft. Soweit eine Gewerbesteuer nach dem Ertrag des Gewerbebetriebes berechnet wird, ist in diesem Ertrag auch der eines etwa angelegten Kapitals mit enthalten, und insoweit ist eine solche Gewerbesteuer der Kapitalertragssteuer „gleichartig". Eine reichsgesetzliche Zulassung für eine solche „gleichartige" Steuer ist zwar nicht ausdrücklich vorhanden; aus dem Sinn der Kapitalertragssteuer als einer Vorbelastung des durch Kapital fundierten Einkommens ergibt sich jedoch die Zulässigkeit einer Doppelbesteuerung in diesem Falle.

Bezeichnet eine Gewerbesteuernorm nicht, wie in dem vorstehend erörterten Falle, den gewerblichen Ertrag, sondern das Vorhandensein eines Betriebsvermögens als den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand, so erhebt sich in gleicher Weise die Frage, ob solche Gewerbesteuern nicht der Reichsvermögenssteuer gleichartig und gemäß § 8 FAG. unzulässig sind. Steuertatbestand für die Vermögensbesteuerung gewerblicher Unternehmen durch das Reich ist das Vorhandensein eines gewerblichen Betriebsvermögens. Knüpft nun auch ein Landesgewerbesteuergesetz oder die Steuerordnung einer Gemeinde die Entstehung der gewerblichen Steuerpflicht ebenfalls an das Vorhandensein eines gewerblichen Betriebsvermögens (dessen Höhe gleichzeitig Grundlage für die Bemessung der Steuersumme sein kann), so kann es, wenn man der dargelegten Ansicht folgt, nicht zweifelhaft sein, daß durch solche Gewerbesteuern eine mehrfache Belastung mit im Sinne des § 2 FAG. gleichartigen Steuern in dem Umfange eintritt, in dem das Vorhandensein des gleichen Vermögensbestandes sowohl der Reichsvermögenssteuer als auch der Gewerbesteuer ganz oder teilweise als Steuertatbestand zugrundeliegt. Auch hier liegt Gleichartigkeit vor, aber auch hier ist eine reichsgesetzliche Zulassung zwar nicht ausdrücklich gegeben; doch ergibt sich aus dem Sinn der Reichsvermögenssteuer, daß eine kumulative Belastung des Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen sein soll.

Die Heranziehung der „freien Berufe" zur Gewerbesteuer ist im Allgemeinen schon deshalb abzulehnen, weil der Beruf des Arztes, des Künstlers usw. nicht ohne weiteres als „Gewerbe" anzusehen ist; die Steuer würde mangels eines besonderen gewerblichen Ertrages der Einkommensteuer gleichartig sein. Eine Doppelbesteuerung ist hier weder ausdrücklich zugelassen, noch kann sie aus dem Sinn des Gesetzes begründet werden.

Die Heranziehung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft zur Gewerbesteuer stellt wegen der Gleichartigkeit mit der Reichssteuer vom Grundvermögen eine Doppelbesteuerung dar; es dürfte der herrschenden Auffassung entsprechen. die reine Ueberzeugung nicht grundsätzlich als Gewerbe anzusehen. Da das Reich die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft zwar nicht ausdrücklich, aber doch tatsächlich durch die Steuern auf das Einkommen aus Grundbesitz und vom Grundvermögen für sich in Anspruch genommen hat, ist gemäß § 8 FAG. eine solche Doppelbesteuerung als unzulässig anzusehen.

Der Hauptfall der mehrfachen gewerblichen Besteuerung durch einander gleichgeordnete Träger der Steuergewalt ist der, daß eine gewerbliche Unternehmung sich mit ihren Geschäftsbetrieben im Gebiet mehrerer Länder befindet und jedes dieser Länder das Gesamtunternehmen zur Gewerbesteuer heranzieht. Im früheren Rechte regelte das Doppelsteuergesetz in Verbindung mit den Kommunalabgaben- und Gewerbesteuergesetzen der einzelnen Bundesstaaten diese Frage. Danach durfte der Betrieb eines stehenden Gewerbes nur in demjenigen Bundesstaat besteuert werden, in dessen Gebiet sich eine „Betriebsstätte" zur Ausübung des Gewerbes befand, sodaß für diese Staatssteuern eine reichsgesetzliche Regelung bestand. Die preußische Gewerbesteuer ist aber, obwohl sie einheitlich vom Staat veranlagt wurde, in ständiger Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts als Gemeindesteuern angesehen worden, und nach preußischem Gewerbesteuerrecht galt der Grundsatz, nicht das Vorhandensein einer Betriebsstätte, sondern bereits das eines Betriebsortes genüge zur Begründung der Steuerpflicht. Erst durch das Landessteuer- bezw. Finanzausgleichsgesetz ist für Preußen der nach dem Doppelsteuergesetze für staatliche Steuern bereits bestehende Rechtszustand insoweit auch für Gemeindesteuern geschaffen worden. Die dadurch bewirkte Ausdehnung des Verbots mehrfacher Besteuerung durch das auch die gemeindliche Besteuerung regelnde LStG. und FAG. hat noch unter der Herrschaft des preußischen Gewerbesteuergesetzes vereinzelt zu der Auffassung geführt, daß ein Gewerbebetrieb, der sich über mehrere Länder erstreckt, bereits mit dem Inkrafttreten des LStG. nur noch in denjenigen Gemeinden der Gewerbesteuer unterliege, in denen eine Betriebsstätte unterhalten wird, in den bloßen Betriebsorten dagegen zur gewerblichen Besteuerung nicht mehr herangezogen werden könne. Der Wunsch, den Begriff des Betriebsortes auszuschalten, und die außerordentlich weite Auslegung des Begriffs durch die Rechtsprechung führte zu dieser Ansicht, der gleichwohl für die Zeit nach dem Inkrafttreten des LStG. bis zum Erlaß der Gewerbesteuernotverordnung vom 23. 11. 1923 nicht beigetreten werden kann. Durch diese ist dann der Begriff des Betriebsortes aus dem Rechte der gewerblichen Besteuerung ausgeschaltet worden. Steuerberechtigt sind jetzt nur noch die Gemeinden, in denen sich „Betriebsstätten" des Unternehmens befinden. Damit ist derjenige Rechtszustand gesetzlich festgelegt, dessen Bestehen schon vor dieser Neuregelung des preußischen Gewerbesteuerrechts vielfach zu Unrecht angenommen wurde. In finanzpolitischer Hinsicht unterliegt allerdings diese Regelung erheblichen Bedenken. Aufgabe der endgültigen Regelung des gewerblichen Steuerrechts wird es sein, den durch diesen vorläufigen Zustand veranlaßten Mängeln abzuhelfen.